

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2012 m. kovo 1 d.(1)

Byla C-334/10

X

(*Hooge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji direktyva – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Verslo patalpų pertvarkymo darbai, padaryti siekiant šių patalpų dalis laikinai pritaikyti privatiems poreikiams – Naudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas“

I – **Pavadas**

1. Gausioje Teisingumo Teismo praktikoje dėl atskaitos bendroje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje jau seniai atsirado atskira sritis su savo išsamia praktika, kurioje nagrinėjama tik atskaita įsigijus ilgalaikio turto, kurį apmokestinamasis asmuo gali naudoti tiek verslo, tiek privatiems tikslams(2). Pirmiausia tai taikoma pastatams ir lengviesiems automobiliams, kuriuos apmokestinamasis asmuo keletą metų naudoja tiek verslo, tiek privatiems tikslams. Tik naudojimas verslo tikslams yra svarbus apmokestinant įmonės sukurtą pridėtinę vertę, todėl tik šioje srityje reikia neutralizuoti šio turto apmokestinimą. Tačiau šio paprasto principo techninis ir praktinis įgyvendinimas mokestiniu požiūriu sukelia nemažai sunkumų.

2. Šiomis aplinkybėmis yra išnagrinėta teisė atskaityti mokestį už pastatą, kuris nuo pat pradžių buvo statomas tiek verslo, tiek privatiems tikslams. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo gali pirmiausia reikalauti atskaityti visą mokestį už pastato statybą, tačiau vėliau kaip kompensaciją turės sumokėti mokesčius už pastato naudojimą privatiems tikslams(3). Todėl po kurio laiko pradinis mokesčio atskaita bus iš dalies vėl pakoreguota.

3. Tačiau kaip (šis klausimas keliamas šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą) bus atskaitomas mokestis, jei iš pradžių vien verslo tikslams naudotas pastatas buvo vėliau pertvarkytas siekiant jo dalį ir tik laikinai naudoti kaip privatų butą?

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

4. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(4) redakcijos, taikomos 2000 m.(5), (toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnyje reglamentuojamas „teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ ir numatyta būtent:

„<...>

2) Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą pridėtinąs vertės mokestį toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;“

<...>“

5. Apmokestinamojo asmens sandoriai paprastai apmokestinami pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį, kuriame nustatyta:

„Pridėtinąs vertės mokestis apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalimi taip išplečiama Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte apibrėžta prievolė mokėti mokestį:

„2) Paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinąs vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

<...>“

7. Šeštosios direktyvos VIII antraštinė dalis „Apmokestinamoji vertė“ apima 11 straipsnį, kuriame nustatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1) Apmokestinamųjų vertę sudaro:

<...>

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytą paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

<...>“

B – *Nyderlandų teisė*

8. Remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo argumentais, pagal *Wet op de omzetbelasting 1968* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 15 straipsn? verslininkui suteikiama teis? atskaityti mokest? už paslaugas, kurios buvo suteiktos verslo tikslais.

III – Faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

9. Pagrindin?je byloje gin?ijamas pranešimo apie patikslint? prid?tin?s vert?s mokest? už 2000 m. teis?tumas.

10. Apmokestinamasis asmuo yra juridinio asmens teisi? neturinti kooperatin? bendrov?, ta?iau, nepaisant to, ji yra teismo gin?o pagrindin?je byloje ieškov?. 2000 m. ji vykd? didmenin? prekyb? automobili? dažais. Vieninteliai jos nariai yra sutuoktiniai? pora.

11. Sutuoktiniai 1999 m. ?sigijo sand?l? ir naudojo j? didmenin?s prekybos verslui. 2000 m. pradžioje sand?lio pal?p?s dalis buvo pritaikyta laikinai gyventi abiem nariams ir j? vaikams. Tod?i nariai ?reng? du miegamojo langus, priėškambar?, vonios kambar? ir tualet?. Už šiuos darbus s?skaitose fakt?rose buvo nurodytas prid?tin?s vert?s mokestis.

12. Partneriai pertvarkyta pal?pe 23 m?nesius naudojosi kaip gyvenamosiomis patalpomis. V?liau pal?p? buvo pritaikyta verslo poreikiams ir naudojama kaip biuras bei mokymo sal?. Miegamojo langai, priėškambaris, vonios kambarys ir tualetas buvo palikti.

13. Apmokestinamasis asmuo atskait? vis? prid?tin?s vert?s mokest?, sumok?t? už pal?p?s pertvarkymo darbus. Ta?iau Nyderland? mokes?i? administratorius atsisak? patvirtinti atskait?, susijusi? su miegamojo lang? ir priėškambario ?rengimu, nes tik vonios kambario ir tualet? ?rengim? buvo galima priskirti verslo tikslams.

14. Š? sprendim? patvirtino pirmosios instancijos teismas, argumentuodamas, kad miegamojo lang? ir priėškambario ?rengimo darbai buvo atlikti tik tod?l, kad ten gal?t? gyventi abu nariai.

15. Ta?iau apmokestinamasis asmuo apskund? š? sprendim? kasacine tvarka *Hoge Raad* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas), kuris pateik? Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„Ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a ir b papunk?ius, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? ir 17 straipsnio 2 dal? apmokestinamasis asmuo, kuris laikinai privatiems poreikiams naudojasi turto, sudaran?io verslui skirt? turto dal?, dalimi, turi teis? atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? už ilgalaik? pertvarkym?, atlikt? vien d?l naudojimo privatiems tikslams? Ar atsakant ? š? klausim? yra skirtumas, susij?s su tuo, ar apmokestinamojo asmens ?sigijamas turtas buvo apmokestintas prid?tin?s vert?s mokes?iu, kur? jis atskait??"

16. Proces? Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? Nyderland? vyriausyb? ir Europos Komisija. Žodin?s proceso dalies nebuvo.

IV – Teisinis vertinimas

17. Abu prejudiciniai klausimai, kuriuos toliau nagrin?siu bendrai, susij? su teise atskaityti mokest? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodytomis ypatingomis aplinkyb?mis.

18. Šioje byloje s?lygos taikyti teis? atskaityti pirkimo mokest? susidaro pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt?. Remiantis šiuo punktu, apmokestinamasis asmuo turi, viena vertus, b?ti ?sigij?s paslaug? iš kito apmokestinamojo asmens, už kurias jis sumok?jo

pridėtins vertės mokestis (pirkimo sandoriai). Antra vertus, šie pirkimo sandoriai turi būti sudaromi jo apmokestinamajam sandorių (pardavimo sandorių) tikslams.

19. Prie pirkimo sandorių, kurių atveju šioje byloje ginājama teisė atskaityti mokestį, priskiriamos tik tos paslaugos, kurios buvo įsigytos siekiant pertvarkyti palapį, t. y. įrengti du miegamojo langus ir prieškambarį (toliau – pertvarkymo darbai).

20. Tačiau prejudiciniuose klausimuose nagrinājama ne teisė atskaityti mokestį už įsigytą jau pastatytą pastatą, kuriame buvo atlikti pertvarkymo darbai. Šio pastato įsigijimo apmokestinimo pridėtins vertės mokestiu klausimas yra (kalbant apie antrąjį prejudicinį klausimą) reikšmingas tik tiek, kiek jis galėjo paveikti atskaitą už pertvarkymo darbus.

21. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį šie pertvarkymo darbai turėjo būti naudojami apmokestinamiems pardavimo sandoriams – tik tuomet būtų suteikta teisė į pirkimo mokestio atskaitą. Kadangi atliekant pertvarkymo darbus pirmiausia buvo pabrėžiami privatūs naudojimo tikslai, tačiau vėliau palapį buvo naudojama verslo tikslams – biurui ir mokymo salei, reikia papildomai atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktiką dėl pirkimo mokestio atskaitos už iš dalies privatiems tikslams naudojamą ilgalaikį turtą. Tai teisingai pažymėjo visos šalys.

22. Pirmiausia pristatysiu naująsį Teisingumo Teismo praktiką, kurioje numatytos atskaitos sąlygos tiesiogiai neišplaukia iš direktyvos nuostatų (A skyrius), o vėliau nagrįsiu, ar į galima taikyti šioje byloje (B skyrius).

A – Teisingumo Teismo praktika dėl atskaitos už iš dalies privatiems tikslams naudojamą ilgalaikį turtą

1. Ilgalaikio turto priskyrimas

23. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika (kuri pirmiausia pagrįsta Sprendimu *Lennartz*(6)), kai ilgalaikis turtas naudojamas ir verslo, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo pridėtins vertės mokestio taikymo požiūriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą verslui naudojamam turtui, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip jį visiškai atskirti nuo pridėtins vertės mokestio sistemos, ar laikyti jį savo verslui naudojamu turtu tiek, kiek jis ten faktiškai naudojamas(7).

24. Jeigu jis nusprendžia ilgalaikį turtą priskirti verslui naudojamam turtui, už šį turtą mokėtina pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma(8).

25. Ši nuostata taikoma ne tik pridėtins vertės mokestiui, kuris mokamas įsigyjant galutinį produktą, bet ir (o tai ypač reikšminga aplinkybė) pastatų atveju pridėtins vertės mokestiui už statybos sąnaudas(9), pavyzdžiui, įsigyjant statybinių medžiagų arba naudojantis statybos paslaugomis. Šioje byloje objekto priskyrimo ir naudojimo klausimai yra neišvengiamai sietini su pastatytu turtu, o ne su paslaugomis, suteiktomis jį statant.

2. Naudojimas apmokestinamiems pardavimo sandoriams

26. Jei mišrios paskirties turtas visiškai priskiriamas verslui skirtam turtui, turto naudojimas privatiems tikslams turi būti apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą (kartu su 2 straipsnio 1 punktu)(10). Taip siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti nepagrįsta nauda, palyginti su galutiniu vartotoju(11), ir neapmokestinti apmokestinamojo asmens privataus galutinio vartojimo(12).

27. Šiomis aplinkybėmis turto naudojimas privačiais tikslais laikytinas apmokestinamu pardavimo sandoriu pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą(13). Vadinas, taip

vykdomi šioje nuostatoje numatyti atskaitos reikalavimai ir dėl privatiems tikslams naudojamos ilgalaikio turto dalies. Tačiau jei naudojimo privatiems tikslams apmokestinanti neįmanoma, mokestis negali būti atskaitytas, net jei visas ilgalaikis turtas priskiriamas verslo tikslams. Tokia padėtis gali susidaryti, jei nevykdomos Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto sąlygos(14).

28. Be to, Teisingumo Teismo praktika dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, pagal Sprendimą *Puffer* netaikoma ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo ilgalaikį turtą (kurio dalis naudojama privatiems, o dalis – verslo tikslams) verslo srityje naudoja tik neapmokestinamiesiems pardavimo sandoriams(15). Nors tokiu atveju turtas naudojamas mišriai, verslo srityje sandoriai neapmokestinami. Vadinas, remiantis Teisingumo Teismo praktika, turto naudojimas verslo tikslams turi būti (bent iš dalies) apmokestinamas, kad apskritai galėtų atsirasti teisė atskaityti mokestį naudojant mišrios paskirties ilgalaikį turtą.

29. Taigi, siekiant įvertinti mokesčio atskaitą už ilgalaikio turto, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, įsigijimą arba gamybą, reikia išnagrinėti jo naudojimo tiek verslo, tiek privatiems tikslams apmokestinimą.

3. Esmė ir tikslas

30. Minėta Teisingumo Teismo praktika buvo daug kartų iš principo suabejota, tačiau Teisingumo Teismas, išsamiai išnagrinęs, ją nuolat patvirtindavo(16).

31. Apmokestinamajam asmeniui, jeigu jis naudoja mišrios paskirties ilgalaikį turtą, suteikiama teisė visiškai priskirti objektą verslui skirtam turtui ir taip iš principo leidžiama atskaityti visą mokestį, nors dalis turto naudojama privačiais tikslais, kad jis vėliau galėtų pakeisti naudojimo paskirtį padidinęs verslo tikslais naudojamą dalį ir nepatektų nepalanki padėtis mokesčio požiūriu(17).

32. Jei apmokestinamasis asmuo, naudodamasis mišrios paskirties ilgalaikiu turtu, turėtų galimybę priskirti tik dalį turto verslo tikslams, tuomet privatiems tikslams naudojamai daliai nebebūtų įmanoma taikyti atskaitos. Privatiems tikslams naudojama turto dalis liktų privačiu turtu. Vėlesnis privatumui priskirto turto dalies naudojimas verslo tikslams negali suteikti teisės atskaitai. Šeštojoje direktyvoje šiuo atžvilgiu nenumatyta jokia tikslinimo tvarka.(18)

33. 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(19) įvairias nuostatas, Sąjungos teisės aktų leidėjas išsprendė šią problemą, tačiau tai taikoma vėlesniam laikotarpiui už nagrinjamą pagrindinį bylą(20). Remiantis 168a straipsniu, trauktu šiuo metu galiojančiu 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(21), mišraus naudojimo nekilnojamojo turto (valstybės narės gali pasirinkti ir kitą turtą) atveju tik iš dalies suteikiama teisė atskaityti mokestį. Tačiau ši iš dalies apribota teisė atskaityti mokestį nuo šiol siejama su koregavimo galimybe, jei vėliau pasikeistų turto dalių paskirtis.

B – Teismo praktikos taikymas šioje byloje

34. Telioka išsiaiškinti, ar apmokestinamajam asmeniui, susidarius tokiais padėtiniais kaip pagrindinė bylą, remiantis minėta Teisingumo Teismo praktika dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, gali būti leidžiama atskaityti visą mokestį už pertvarkymo darbus.

35. Kaip teisingai nurodė Komisija, abejonių nekiltų, jei pertvarkymo darbai būtų buvę atlikti prieš įsigyjant pastatą. Įsigijęs pastatą, kurio dalis buvo naudojama sandėliui, o dalis – butui,

apmokestinamasis asmuo būtų turintis teisę visą pastatą priskirti verslui skirtam turtui, todėl jam būtų buvusi suteikta teisė atskaityti visą mokestį, o buto naudojimas privatiems tikslams būtų buvęs apmokestintas vėliau.

36. Toks pat rezultatas būtų ir tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pats būtų pastatą pastatą ir iš karto būtų numatęs dalį pastato naudoti kaip gyvenamąjį butą.

37. Šiomis aplinkybėmis reikia išsiaiškinti klausimą, ar kitokios teisės atskaityti mokestį vertinimui gali nulemti vien aplinkybės, kad pertvarkymo darbai buvo atlikti vėliau. Tokiu atveju, pirma, turi būti nustatyta, ar, kalbant apie pertvarkymo darbus, apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė visą ilgalaikį turtą priskirti verslui skirtam turtui (šiuo klausimu žr. 1 skyrių). Antra, turi būti išnagrinėtas šio ilgalaikio turto naudojimo tiek verslo, tiek privatiems tikslams apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2 skyrių).

1. Ilgalaikio turto priskyrimas verslui skirtam turtui

38. Kaip jau minėta, teisė atskaityti mokestį už paslaugas, skirtas ilgalaikiam turtui sukurti, priklauso nuo to, ar sukurtas ilgalaikis turtas priskiriamas verslui skirtam turtui⁽²²⁾. Kalbant apie sukurtą ilgalaikį turtą, turi egzistuoti teisė jį visą priskirti verslui skirtam turtui. Tik tuomet iš principo galima taikyti teisę atskaityti visą pirkimo mokestį už jam sukurti skirtas paslaugas.

39. Kadangi šioje byloje kalbama apie jau pastatytą pastato pertvarkymo darbus, pirmiausia reikia išsiaiškinti, kas laikytina sukurtu ilgalaikiu turtu (šiuo klausimu žr. a ir b punktus), o tik tada nagrinėti jo viso priskyrimo verslui skirtam turtui pagrįstumą (šiuo klausimu žr. c punktą).

a) Bendras arba atskiras pertvarkymo darbų vertinimas

40. Šioje byloje galimi du požymiai: pertvarkymo darbus galima laikyti (papildomomis) pastato statybos sėnaudomis arba atskiromis ilgalaikio turto statybos sėnaudomis.

41. Jei pertvarkymo darbai būtų laikomi viso pastato statybos sėnaudų dalimi, tokiu atveju teisė atskaityti mokestį priklausytų nuo pastato, kuriame buvo atlikti pertvarkymo darbai, priskyrimo. Jei visas pastatas buvo priskirtas verslui skirtam turtui, tuomet pertvarkymo darbų atžvilgiu iš principo galiojotų teisė atskaityti visą mokestį.

42. Šiomis aplinkybėmis iš pat pradžių nebūtų svarbus faktas, kad pertvarkymo darbai buvo skirti tik privatiems tikslams naudojamam butui įrengti. Nes jei apmokestinamasis asmuo įsigyja daug prekių ir paslaugų, skirtų pastatui statyti, atskaita, remiantis Teisingumo Teismo praktika dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, taip pat nebūtų vertinama atskirai pagal kiekvieną pirkimo sandorį⁽²³⁾.

43. Apmokestinamasis asmuo gali visą pasistatytą pastatą priskirti verslui skirtam turtui. Taip jis iš principo turėtų teisę atskaityti visą mokestį už visus pirkimo sandorius, kurie buvo skirti pastato statybai. Ši nuostata galioja net tuo atveju, jei paprastai galima nustatyti pavienius pirkimo sandorius (pvz., lango, kuris montuojamas privatiems tikslams naudojamoje patalpoje, tiekimą), skirtus tik privatiems tikslams.

44. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęsio teismo nurodyta Teisingumo Teismo praktika byloje *Bakcsi* tiesiogiai neprieštarauja vėlesnei pertvarkymo darbų vertinimui kartu su pradinėmis statybos sėnaudomis. Toje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad ilgalaikio turto priskyrimas neturi jokios reikšmės klausimui, ar teisė atskaityti mokestį taikoma pirkimo sandoriams už šio ilgalaikio turto naudojimą ir priešingai⁽²⁴⁾. Todėl teisė atskaityti mokestį už pirkimo sandorius, kurie skirti, pavyzdžiui, pastatui naudoti ir priešingai, turi būti vertinama

neatsižvelgiant ? tai, ar tas pastatas priskiriamas verslui skirtam turtui.

45. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas jau pats atkreip? d?mes? ? tai, kad išlaidos už pertvarkymo darbus šioje byloje nelaikytinos naudojimo ar prieži?ros s?naudomis(25). Manau, kad šie pertvarkymo darbai n?ra pirkimo sandoriai, kuriais užtikrinamas pastato naudojimas arba kasdien? prieži?ra, nes jais kei?iamas pats pastatas – kei?iant jo form? ir naudojimo galimyb?. Tod?l Sprendimas *Bakcsi* šiuo atveju netaikytinas.

46. Ta?iau iš šios teismo praktikos išplaukia principas, kad pirkimo sandorio priskyrimas verslui skirtam turtui iš principo turi b?ti atliekamas atskirai vertinant kiekvien? pirkimo sandor?.

47. Šis poži?ris atitinka ir nusistov?jusi? teismo praktik? pardavimo sandori? apmokestinimo srityje. Remiantis ta praktika, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, jog kiekvienas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas ?prastai laikytinas atskiru bei savarankišku(26).

48. Be to, reikia atkreipti d?mes? ? teismo praktik?, kurioje nustatoma, kad tik asmuo, kuris sudarydamas pirkimo sandor? veikia kaip apmokestinamasis asmuo, gali tur?ti teis? atskaityti mokest?(27). Ta?iau asmuo, ?sigij?s prek? tik savo privatiems poreikiams, veikia kaip privatus asmuo, o ne kaip apmokestinamasis asmuo pagal Šešt?j? direktyv?(28).

49. Ta?iau jei atskaita už kiekvien? v?liau atlikt? pertvarkymo darb? b?t? siejama su pastato priskyrimu, tur?t? b?ti leidžiama j? atlikti ir už tuos v?liau atliktus pertvarkymo darbus, kurie ilg? laik? buvo skirti tik privatiems tikslams. Mano nuomone, šitaip neb?t? atsižvelgiama ? min?t? Teisingumo Teismo praktik?. Ilgai tik privatiems tikslams naudojamas visas pirkimo sandoris negali b?ti laikomas apmokestinamojo asmens veikla. Kitu atveju neb?t? ?manoma nustatyti prid?tin?s vert?s mokes?io sistemai b?tino skirtumo tarp asmens, veikian?io kaip apmokestinamasis asmuo, ir veikian?io kaip privatus asmuo.

50. Be to, vienoda pastato ir v?liau atlikt? pertvarkymo darb? apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu tvarka neb?t? suderinama su fiskalinio neutralumo principu. Pagal š? princip? apmokestinamasis asmuo turi mok?ti prid?tin?s vert?s mokest? tik už prekes ir paslaugas, kurios yra skirtos jo priva?iam naudojimui, o ne tuomet, kai jos naudojamos apmokestinamai verslo veiklai(29).

51. Jei pastatas ir v?liau atlikti pertvarkymo darbai b?t? vertinami vienodai, tuomet apmokestinamasis asmuo, kuris pastate atlikt? ilgalaikius, tik verslo tikslais pagr?stus pertvarkymo darbus, netgi negal?t? reikalauti atskaitos, jei visas pastatas prieš tai b?t? buv?s priskirtas priva?iam turtui. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo tur?t? sumok?ti vis? už pertvarkymo darbus apskai?iuot? prid?tin?s vert?s mokest?, nors ši? darb? rezultatas b?t? naudojamas jo verslui.

52. Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismo praktikoje d?l atskaitos už ilgalaik? turt?, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, netiesiogiai pripaž?stamam vienodam pirkimo sandori?, kurie skirti mišrios paskirties pastato statybai, vertinimui(30) d?l praktini? priežas?i? taikoma išimtis, b?tent atsižvelgiant ? glaud? statybos paslaug? teikimo ryš? laiko atžvilgiu. Tokiu bendru vertinimu atsižvelgiama ? fakt?, kad, esant daug pirkimo sandori?, kurie b?tini pastato statybai, kiekvieno pirkimo sandorio priskyrimas atitinkamai privatiems ar verslo tikslams sukelt? dideli? sunkum? juos atskiriant vien? nuo kito ir užkraut? didel? administracin? naš?. Ta?iau ši nuostata netaikoma, kalbant apie pradini? pastato statybos ir v?liau atlikt? pertvarkymo darb? santyk?, kadangi tie darbai gali b?ti vertinami atskirai, nes jie nesunkiai atskiriami pagal savo pob?d? ir n?ra glaudžiai susij? laiko poži?riu.

53. Be to, Teisingumo Teismo praktikoje jau seniai pripaž?stama, kad ?vairios vieno turto dalys

gali būti priskiriamos privačiam arba verslui skirtam turtui(31). Todėl pridėtins vertės mokesčio taikymo požiriu nėra neįprasta skirtingai vertinti atskiras pastato dalis.

54. Vadinasi, atskaita už vėliau atliktus ilgalaikio turto pertvarkymo darbus neturėtų būti siejama su paties ilgalaikio turto priskyrimu. Todėl pritariu Nyderlandų vyriausybės požiūriui, kad vien faktas, jog pats pastatas buvo priskirtas apmokestinamojo asmens verslui skirtam turtui, dar nereiškia, kad pertvarkymo darbai taip pat bus automatiškai priskirti verslui skirtam turtui.

b) Pertvarkymo darbai kaip atskiras ilgalaikis turtas

55. Vadinasi, jei atskaita už vėliau atliktus pertvarkymo darbus iš principo nesiejama su pastato priskyrimu, tuomet kyla klausimas, ar tais pertvarkymo darbais buvo sukurtas atskiras ilgalaikis turtas.

56. Šiuo atveju priimtinausias pirmiausia atrodytų požiūris, kad visais pertvarkymo darbais, skirtais butui palėpėje įrengti, buvo bendrai prisidėta sukuriant atskirą ilgalaikį turtą – butą. Jam priklauso ne tik miegamojo langai ir prieškambaris, kurie įrengti vykdant pagrindinėje byloje ginčijamus pertvarkymo darbus. Šio atskiros ilgalaikio turto dalimi taip pat laikytinas įrengtas vonios kambarys ir tualetas, už kurį įrengimą apmokestinamajam asmeniui jau buvo leista atskaityti mokestį.

57. Klausimas, ar nustatant atitinkamą ilgalaikį turtą miegamojo langų ir prieškambario įrengimas turi būti atskirtas nuo vonios kambario ir tualetų įrengimo, susijęs su faktinių aplinkybių vertinimu, kurį turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šiame vertinime svarbiausia, ar miegamojo langų, prieškambario, vonios kambario ir tualetų pertvarkymo darbai buvo glaudžiai tarpusavyje susiję materialiniu ir laiko santykiu, palygintinu su pastato statybos darbų santykiu.

58. Bet kuriuo atveju, mano nuomone, nėra įtikinamų argumentų, neleidžiančių viso įrengto buto arba tik miegamojo langų ir prieškambario laikyti atskiru ilgalaikiu turtu.

59. Kaip jau rodė generalinis advokatas P. Mengozzi, ilgalaikio turto apibrėžties esminiai elementai, taikomi atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, yra šio turto ilgalaikiškumas ir jo įsigijimo išlaidų amortizavimas(32). Šiuos kriterijus atitinka tiek įrengtas butas, tiek vykdant į ją ginčijamus pertvarkymo darbus įrengti miegamojo langai ir prieškambaris.

60. Šios išvados nepakeičia net aplinkybų, kad tiek butas, tiek miegamojo langai ir prieškambaris yra kito ilgalaikio turto dalis.

61. Generalinis advokatas P. Mengozzi buvo už tai, kad, siekiant išlaikyti bendros pridėtins vertės mokesčio sistemos paprastumą, prekė, kurios inkorporuotos įsigytą ilgalaikį turtą ir dėl kurio padidėja jo vertė, atveju būtų taikoma ne Teisingumo Teismo praktika dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, bet mokestis būtų iš karto paskirstomas. Tačiau šiuo atveju jis turėjo omenyje vien priežiūros sąnaudas, t. y. jau esamos ilgalaikio turto dalies pakeitimą nauja(33).

62. Vis dėlto šioje byloje kalbama ne apie tokias priežiūros sąnaudas, o apie naują pastato dalį, kuri anksčiau nebuvo, statybų. Kadangi naują mišrios paskirties pastato dalį statyba nepasitaiko dažnai, nevertėtų bėgštauti, kad keli ilgalaikio turto objektai viename pastate apmokestinimas pridėtins vertės mokesčiu bus pernelyg sudėtinga užduotis.

63. Padarius išvadą, kad net miegamojo langai ir prieškambaris gali būti atskiras ilgalaikis

turtas, nebereikia nagrinėti klausimo, ar teismo praktikos dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, principai taikytini ne ilgalaikiam turtui(34).

c) Iš dalies privatus naudojimas

64. Galiausiai teisė atskaityti visą mokestį už pertvarkymo darbus iš principo dar priklauso nuo to, kad sukurtas ilgalaikis turtas (šiuo atveju arba įrengtas butas, arba miegamojo langai ir prieškambaris) naudojamas ir verslo, ir privatiems tikslams. Šiuo atveju visas ilgalaikis turtas galėtų būti priskirtas verslui skirtam turtui.

65. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad įrengtas butas apskritai laikytinas atskiru ilgalaikiu turtu, jį būtų galima priskirti verslui skirtam turtui. Atrodo, kad pagrindinėje byloje rodyta, jog įrengto buto dalys (būtent vonios kambarys ir tualetas) iš pat pradžių buvo naudojamos ir verslo tikslams(35). Tokiu atveju pagrindinėje byloje ginėjami pertvarkymo darbai, skirti miegamojo langams ir prieškambariui įrengti, būtų laikomi turto, naudojamo tiek privatiems, tiek verslo tikslams, statybos dalimi. Šioje byloje įrengtas butas būtų vertinamas kaip mišrios paskirties privatus pastatas. Tuomet būtų nesvarbu, kokių tikslų įrengti miegamojo langai ir prieškambaris, nes iš esmės svarbiausia yra ilgalaikio turto mišri paskirtis(36).

66. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sieja savo prejudicinius klausimus tik su atskaita už pertvarkymo darbus, kurie buvo skirti išskirtinai privačiam naudojimui. Atsižvelgiant į mano ligšiolines išvadas konstatuotina, kad šis klausimas yra pagrįstas, jei miegamojo langai ir prieškambaris laikytini atskiru ilgalaikiu turtu. Atsakydama į prejudicinį klausimą atsižvelgsiu į galimybes, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vertindamas faktus gali padaryti tokį išvadą, todėl toliau nagrinėsiu šį klausimą darydama prielaidą, kad miegamojo langai ir prieškambaris laikomi atskiru ilgalaikiu turtu.

67. Tokiu atveju ši byla skiriasi nuo ligšiolinės teismo praktikos dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams. Miegamojo langai ir prieškambaris atitinkamais laikotarpiais buvo naudojami skirtingiems tikslams: remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis, sutuoktiniai miegamojo langus ir prieškambarį pirmiausia naudojo tik privatiems tikslams – savo privačiame bute, o vėliau – tik verslo tikslams, skirdami palapę biurui ir mokymo salei. Todėl toliau reikia išsamiau panagrinėti, ar tokiu atveju galima daryti prielaidą apie mišrios paskirties naudojimą pagal teismo praktiką dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams.

i) Sprendimas *Lennartz*

68. Šiomis aplinkybėmis Nyderlandų vyriausybė teisingai atkreipė dėmesį į būtinybę patikrinti, ar įsigydami pertvarkymo darbų paslaugas sutuoktiniai apskritai veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Nes tik tas asmuo, kuris, sudarydamas pirkimo sandorį, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, turi teisę atskaityti mokestį(37). Tačiau remiantis Teisingumo Teismo praktika apmokestinamasis asmuo, kuris objektą įsigyja tik savo privatiems poreikiams, veikia kaip privatus asmuo, o ne kaip apmokestinamasis asmuo pagal Šeštąją direktyvą (38).

69. Jei būtų atsižvelgiama vien į pradinį naudojimą, būtų laikoma, kad sutuoktiniai įsigijo pertvarkymo darbus tik privatiems poreikiams, vadinasi, jie neveikia kaip apmokestinamieji asmenys, todėl neturi teisės atskaityti mokesčio.

70. Jei būtų atsižvelgiama vien į pradinį naudojimą, nebūt galima taikyti ir Teisingumo Teismo praktikos dėl atskaitos už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams. Tokiu atveju ilgalaikis turtas nebūt nei mišriai naudojamas, nei naudojamas (jį apmokestinus) verslo tikslams, kartu siekiant ir privačių tikslų.

71. Atsakant į klausimą, ar iš pradžių tik privatiems, o vėliau tik verslo tikslams skirtas naudojimas nuo pat pradžių laikytinas iš dalies verslo tikslams skirtu naudojimu, man atrodo būtų prasminga grįžti prie pradžios – prie Sprendimo *Lennartz*.

72. Šiuo sprendimu Teisingumo Teismas padėjo pagrindus nuo to laiko nusistovėjusiai teismo praktikai, susijusiai su atskaita už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams. Šiame sprendime jis taip pat nagrinėjo klausimus dėl tik vėliau pradėto naudojimo verslo tikslams. Teisingumo Teismas konstatavo, kad teisė į atskaitą priklauso tik nuo asmens statuso tuo momentu, kai jis sudaro pirkimo sandorius(39). Asmuo, kuris įsigyja turtą verslo tikslams, įsigyja jį kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtą ne iš karto naudoja tiems tikslams(40).

73. Todėl klausimas, ar pirkimo sandoriai buvo sudaryti vėlesniems verslo tikslams, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečias atvejo aplinkybes. Toms aplinkyboms priskiriamas atitinkamo turto pobūdis ir laikotarpis nuo jo įsigijimo iki naudojimo apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje(41).

74. Nors šis sprendimas buvo priimtas pačioje Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su atskaita už mišrios paskirties ilgalaikio turto naudojimą, raidos pradžioje, jame jau nustatomi esminiai principai.

75. Kaip jau buvo minėta, Teisingumo Teismo praktika, susijusi su atskaita už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, buvo plėtojama todėl, kad apmokestinamasis asmuo neturėjo koregavimo galimybių, jei turtas, sudarantis privataus turto dalį, vėliau būtų davęs naudojamas verslo tikslams. Jei apmokestinamasis asmuo įsigyja turtą kaip savo privataus turto dalį, tuomet atskaita visiškai netaikoma, net jei tas turtas vėliau naudojamas verslo tikslams(42).

76. Šiomis aplinkybėmis būtų nepateisinama iš apmokestinamojo asmens, kuris patiria išlaidų darydamas investicijas, kurių atveju įrodyta, kad nors ne iš karto, bet po kurio laiko jos visos bus naudojamos verslo tikslams, atimti teisę atskaityti mokestį. Naudojant turtą iš pradžių tik privatiems, o vėliau tik verslo tikslams susidaro pati nepalankiausia situacija mokesčių atžvilgiu, su kuria apmokestinamasis asmuo gali susidurti keisdamas turto naudojimo pobūdį ir kuriai siekiant užkirsti kelią buvo plėtojama Teisingumo Teismo praktika, susijusi su atskaita už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams.

77. Šios išvados, padarytos Teisingumo Teismo praktikos pradžioje, atrodo suderinamos ir su naujausiu Sprendimu *Puffer*.

78. Teisingumo Teismas šiame sprendime konstatavo, kad atskaita už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, netaikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie sudaro tik neapmokestinamus sandorius. Tačiau toje byloje apmokestinamojo asmens veikla neapmokestinama, todėl jis niekada, net ateityje, nesudarys apmokestinamų sandorių. Remiantis Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su atskaita už ilgalaikį turtą, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, esme ir tikslu, vykdant tik neapmokestinamą veiklą net nereikia tos praktikos taikyti, nes pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį naudojant ilgalaikį turtą verslo tikslams niekada neatsiranda teisė į atskaitą.

79. Tačiau taip nėra nagrinėjamoje byloje. Prekyba automobiliais dažais, kurią vykdo

apmokestinamasis asmuo, nėra neapmokestinama veikla.

ii) Vėlesnio naudojimo verslo tikslams įrodymas

80. Akivaizdu, kad suteikus teisę priskirti visą ilgalaikį turtą verslui skirtam turtui, nors iš pradžių jis buvo naudojamas tik privatiems tikslams, kyla tam tikras piktnaudžiavimo pavojus.

81. Tai ypač aktualu atsižvelgiant į tai, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką su pirkimo sandorio sudarymu susijęs tikslas nustatomas tik remiantis objektyviais įrodymais pagrįstu apmokestinamojo asmens ketinimu to sandorio sudarymo metu, o ne vėlesniu faktiniu pirkimo sandorio panaudojimu. Teisingumo Teismas toje išvadoje pabrėžė pirmąsias apmokestinamojo asmens išlaidas investicijoms prieš faktinį verslo pradžių(43). Mano nuomone, būtų nepagrįsta vėlesnes išlaidas investicijoms, susidariusias kasdienėje ekonominėje veikloje, traktuoti kitaip.

82. Tačiau pažymėtina, kad ir pagal šią Teisingumo Teismo praktiką turi būti pateikiami objektyvūs apmokestinamojo asmens ketinimų įrodymai, kad iš pradžių tik privatiems tikslams naudojamas ilgalaikis turtas vėliau bus naudojamas verslo tikslams. Dar Sprendime *Lennartz* objektyviais kriterijais buvo nurodyti turto pobūdis ir laikotarpis iki jo panaudojimo verslo tikslais(44).

83. Todėl darytina išvada, kad esama ilgalaikio turto, pavyzdžiui, didmeninės prekybos automobilių dažais sandėlyje vėliau įrengta sauna, kuris pagal pobūdį įmonėje paprastai gali būti skirtas tik privatiems tikslams. Be to, kuo vėliau ketinama naudoti turtą verslo tikslams, tuo sunkiau rasti objektyvius įrodymus šiam ketinimui pagrįsti.

84. Be to, pažymėtina, kad jokių būdu nepakanka vien galimybės vėliau naudoti turtą verslo tikslams. Tokia prielaida suteiktą teisę atskaityti mokestį už visus pirkimo sandorius, kuriuos sudaro apmokestinamasis asmuo. Ateityje planuojamas naudojimas verslo tikslams turi būti konkretus ir įrodomas. Todėl darytina išvada, kad jei turtas iš pradžių naudojamas privatiems tikslams, tuomet galima preziumuoti, kad ketinama jį naudoti tik privatiems tikslams. Ši prielaida apmokestinamasis asmuo turi paneigti objektyviais įrodymais.

85. Šioje byloje nustatyta, kad pertvarkymo darbai buvo atlikti pirmiausia tik privatiems tikslams, t. y. siekiant įrengti buto dalis. Vėliau patalpos buvo naudojamos kaip biuras ir mokymo salė. Patalpas pritaikius verslo tikslams liko ir prieškambaris, ir miegamąjo langai, vadinasi, pertvarkymo darbų rezultatas vėliau buvo naudojamas verslo tikslams.

86. Tačiau, mano nuomone, iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių aprašymo nėra aišku, ar šis vėlesnis naudojimas verslo tikslams buvo numatytas ir objektyviai įrodomas jau atliekant pertvarkymo darbus, t. y. sudarant pirkimo sandorius.

87. Viena vertus, prejudiciniame klausime kalbama apie pertvarkymo darbus, kurie buvo atlikti tik siekiant privačių tikslų. Jei darytume prielaidą, kad pertvarkymo darbų atlikimo metu tie pirkimo sandoriai nebuvo planuojami naudoti verslo tikslams, tuomet iš pat pradžių būtų atmestina galimybė atskaityti mokestį. Vadinasi, pirkimo sandorių sudarymo metu sutuoktiniai veikė ne kaip apmokestinamieji asmenys, nes paslaugos įsigytos siekiant tik privačių tikslų. Tuomet jiems nebūtų suteikiama teisė atskaityti mokestį už pertvarkymo darbus.

88. Kita vertus, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?sio teismo duomenimis, sutuoktiniai iš pat pradži? tik laikinai ketino naudoti sand?lio dal? kaip but?. Tod?l gali b?ti, kad jie planavo, kaip naudoti pertvarkyt? pastat? atsisak? buto. Be to, žemesn?s instancijos teismo sprendim?, kuris buvo pateiktas kartu su prašymu priimti prejudicin? sprendim?, b?t? galima aiškinti taip, kad iš pat pradži? buvo numatytas v?lesnis naudojimas verslo tikslams(45).

89. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar iš pat pradži? buvo ketinama miegamojo langus ir prieškambar? v?liau naudoti verslo tikslams ir ar tas ketinimas buvo pagr?stas objektyviais ?rodymais.

2. Naudojimas apmokestinamiems pardavimo sandoriams

90. Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nustatys, kad nuo pirkimo sandori? sudarymo momento buvo ketinama miegamojo langus ir prieškambar? naudoti mišriai paskir?iai, arba padarys prielaid?, kad ?rengtas butas iš esm?s priskirtinas atitinkamam ilgalaikiam turtui, apmokestinamoji bendrov?, remiantis Teisingumo Teismo praktika, susijusia su atskaita už ilgalaik? turt?, kurio dalis naudojama privatiems tikslams, b?t? tur?jusi teis? priskirti vis? š? turt? verslui skirtam turtui.

91. Vadinas, jei apmokestinamasis asmuo nor?t? tur?ti teis? visiškai atskaityti mokest?, jis tur?t? ?rodyti ketinim? pertvarkymo darbus pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkt? priskirti apmokestinamiems pardavimo sandoriams. Šioje byloje reikia ?rodyti, kam planuojama naudoti sukurt? ilgalaik? turt?.

92. Jei ilgalaik? turt? buvo ketinama naudoti verslo tikslams (?rengto buto atveju – kalbant apie iš dalies verslo tikslams naudojam? vonios kambar? ir tualet?, miegamojo lang? ir prieškambario atveju – nuo to laiko, kai jie prad?ti naudoti biurui ir mokymo salei), pardavimo sandoriai apmokestinami pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio pirm? pastraip? kaip apmokestinamojo asmens komercin? veikla.

93. Jei ilgalaik? turt? buvo ketinama naudoti privatiems tikslams, atkreiptinas d?mesys ? pardavimo sandori? apmokestinimo s?lygas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? kartu su 2 straipsnio pirmu punktu.

a) Turto naudojimas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt?

94. Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? apmokestinamas preki?, sudaran?i? verslui skirtu turto dal?, naudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams.

95. Jei ?rengtas butas ir (arba) miegamojo langai bei prieškambaris laikomi atskiru ilgalaikiu turtu, kur? galima vis? priskirti verslui skirtam turtui, j? naudojimas sutuoktin? privatiems poreikiams apmokestinamas atskirai.

96. Kadangi turtas atskiras, tuomet nesvarbu, ar ilgalaikis turtas, su kuriuo faktiškai siejamas ?rengtas butas ir (arba) miegamojo langai bei prieškambaris, suteikia teis? visiškai ar iš dalies atskaityti prid?tin?s vert?s mokest?. Tod?l ? *Hoge Raad* antr?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: atsakant ? pirm?j? prejudicin? klausim? n?ra skirtumo, ar ?sigyjant turt? apmokestinamajam asmeniui pateiktoje s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas prid?tin?s vert?s mokestis, kur? jis atskait?.

97. Be to, ?rengto buto ir (arba) miegamojo lang? bei priekambario naudojimas privatiems tikslams šioje byloje n?ra neapmokestinamas.

98. Teisingumo Teismas byloje *BLM* (C-436/10) dar turi nuspr?sti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas, pagal kur? nekilnojamojo turto nuoma atleidžiama nuo mokes?io, taikytinas pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? iš principo apmokestinamam pastato dalies naudojimui privatiems tikslams. Ta?iau toje byloje klausimas keliamas atsižvelgiant ? ypating? situacij?, kai pastato dalies naudotojas teisiniu poži?riu nesutapo su apmokestinam?ja bendrove.

99. Ta?iau šioje byloje apmokestinamoji bendrov?, viena vertus, neturi juridinio asmens teisi?. Kita vertus, prejudiciniuose klausimuose daroma prielaida, kad apmokestinamasis asmuo naudoja ilgalaik? turt? savo, o ne kito asmens poreikiams. Šioje byloje jau nuspr?sta, kad atleidimas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? netaikytinas apmokestinimo momentui pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt?(46).

100. Vadinas, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? kartu su 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktu apmokestinamas ir planuojamas atitinkamo ilgalaikio turto naudojimas privatiems tikslams.

b) Apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas neatlygintinai pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos b punkt?

101. Šioje byloje negali b?ti taikomos Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos b punkte nurodytos s?lygos.

102. Pardavimo sandoriais laikytinas ne naudojimasis paslaugomis, kurios buvo suteiktos atliekant pertvarkymo darbus sutuoktiniams, kaip iš dalies argumentuota. Teis? atskaityti mokest? b?t? suteikta tik tuomet, jei tos paslaugos b?t? buvusios suteiktos apmokestinamajai bendrovei. Tod?l tos paslaugos nepriskirtinos prie pirkimo sandori?.

103. Pardavimo sandoriais laikytinas pirkimo sandoriais ?sigyto turto, t. y. ?rengto buto ir (arba) miegamojo lang? bei priekambario, naudojimas. Kadangi tokiu atveju kalbama apie verslui skirtam turtui priskiriamo turto naudojim?, šiuo atveju taikytinos tik Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte nurodytos s?lygos.

V – Išvada

104. Atsižvelgdama ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui ? *Hoge Raad* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Apmokestinamajam asmeniui, kuris dal? savo verslui skirtam turtui priklausan?io ilgalaikio turto laikinai naudoja privatiems poreikiams, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dal? suteikiama teis? atskaityti mokest? už išlaidas už ilgalaikius pertvarkymo darbus, kurie buvo skirti tik naudoti privatiems tikslams ir d?l kuri? atsirado atskiras ilgalaikis turtas, jei apmokestinamasis asmuo pertvarkymo darb? atlikimo metu tur?jo objektyviais ?rodymais pagrist? ketinim? šitaip sukurt? ilgalaik? turt? naudoti savo apmokestinamiems verslo sandoriams, net jei šis turtas prieš tai buvo naudotas privatiems tikslams. Teis? atskaityti mokest? suteikiama neatsižvelgiant ? tai, ar ?sigyjant ilgalaik? turt?, kuris buvo pertvarkytas, apmokestinamajam asmeniui pateiktoje s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas prid?tin?s vert?s mokestis, kur? jis atskait?.

2 – Pirmą kartą paminėta 1991 m. liepos 11 d. Sprendime *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795), vėliausiai – 2012 m. vasario 16 d. Sprendime *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11).

3 – Išsamesnė informacija šiuo klausimu pateikta 23 ir paskesniuose punktuose.

4 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

5 – Šeštosios direktyvos 17 straipsnis, kiek tai susiję su 2000 m., reikia taikyti remiantis šios direktyvos 28f straipsnio redakcija, kuris buvo trauktas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), ir, kiek tai reikšminga šiai bylai, iš dalies pakeistas 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir vedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinio jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274). Šioje byloje ta redakcija svarbi, nes pertvarkymo darbai, kurių atveju ginijama teisė, atskaitę pagrindinį byloje, buvo atlikti 2000 m.

6 – Sprendimo *Lennartz* (minėtas 2 išnašoje) 35 punktas.

7 – 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775) 20 punktas; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831) 25 punktas; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101) 40 punktas; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123) 46 punktas; 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037) 23 punktas; 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039) 34 punktas; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297) 21 punktas; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, Rink. p. I-839) 32 punktas; 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251) 39 punktas ir Sprendimo *Eon Aset Menidjmont* (minėtas 2 išnašoje) 53 punktas.

8 – Sprendimo *Puffer* (minėto 7 išnašoje) 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika; dar žr. Sprendimo *Lennartz* (minėto 2 išnašoje) 35 punktą.

9 – Sprendimo *Seeling* (minėtas 7 išnašoje) 43 ir 47 punktai, Sprendimo *Wollny* (minėtas 7 išnašoje) 24 punktas ir Sprendimo *Puffer* (minėtas 7 išnašoje) 42 punktas.

10 – Sprendimo *Puffer* (minėtas 7 išnašoje) 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

11 – Sprendimo *Wollny* (minėtas 7 išnašoje) 32 punktas ir Sprendimo *Puffer* (minėtas 7 išnašoje) 54 punktas; šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517) 33 punktą.

12 – Žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimo *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925) 29 punktą.

13 – Sprendimo *Puffer* (minėtas 7 išnašoje) 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

14 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (minėto 7 išnašoje) 38–40 punktus; juose teigiama, kad teisė atskaityti mokestį netaikoma, jei ilgalaikis turtas naudojamas veiklai, kuri nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį, tačiau kuri nelaikytina vykdoma „ne verslo tikslams“ pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto sąlygas.

- 15 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Puffer* (min?tas 7 išnašoje) 49 punkt?.
- 16 – Sprendimas *Charles ir Charles-Tijmens* (min?tas 7 išnašoje) ir Sprendimas *Puffer* (min?tas 7 išnašoje); konkre?iai kalbant apie nekilnojam?j? turt?, žr. Sprendim? *Seeling* (min?tas 7 išnašoje).
- 17 – Žr. 1992 m. lapkri?io 10 d. pateiktos generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Mohsche* (C-193/91, Rink. p. I-2615) 18 punkt? ir 1995 m. balandžio 6 d. pateiktos išvados byloje *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. 2775) 39 ir 49 punktus.
- 18 – Sprendimo *Puffer* (min?tas 7 išnašoje) 44 punktas. Šiomis aplinkyb?mis reikia atsižvelgti ? galim? finansin? (likvidumo) naud?, kuri pagal ši? nuostat? atsiranda apmokestinamajam asmeniui, palyginti su galutiniu vartotoju: šiuo klausimu žr. Sprendimo *Puffer* (min?tas 7 išnašoje) 55–57 punktus; dar žr. Sprendimo *Wollny* (min?tas 7 išnašoje) 38 punkt?.
- 19 – OL L 10, p. 14.
- 20 – Direktyva 2009/162/ES, remiantis jos 2 straipsniu, tur?jo b?ti ?gyvendinta 2011 m. sausio 1 d.
- 21 – OL L 347, p. 1.
- 22 – Žr. šios išvados 25 punkt?.
- 23 – Žr. šios išvados 25 punkt?.
- 24 – Žr. Sprendimo *Bakcsi* (min?tas 7 išnašoje) 33 punkt?.
- 25 – Prašymo priimti prejudicin? sprendim? 3.4.6 punktas.
- 26 – 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, Rink. p. I-11079) 35 punktas ir jame nurodyta teismo praktika; žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973) 29 punkt? d?l paslaug?.
- 27 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lennartz* (min?tas 2 išnašoje) 8 punkt? ir 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, Rink. p. I-4685) 32 punkt?.
- 28 – 1992 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *de Jong* (C-20/91, Rink. p. I-2847) 17 punktas.
- 29 – Sprendimo *HE* (min?tas 7 išnašoje) 48 punktas.
- 30 – Žr. Sprendimo *Seeling* (min?to 7 išnašoje) 43 ir 47 punktus; Sprendimo *Wollny* (min?tas 7 išnašoje) 24 punkt? ir Sprendimo *Puffer* (min?tas 7 išnašoje) 42 punkt?.
- 31 – Sprendimo *Armbrecht* (min?tas 7 išnašoje) 19 ir 20 punktai.
- 32 – 2008 m. gruodžio 22 d. pateiktos generalinio advokato P. Mengozzi išvados byloje *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, Rink. p. I-839) 67 punktas.
- 33 – Žr. išvados byloje *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (min?ta 32 išnašoje) 73 punkt?.
- 34 – Šiuo klausimu žr. išvados byloje *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (min?ta 32 išnašoje) 59 ir paskesnius punktus.
- 35 – Šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 7 d. *Gerechtshof te Leeuwarden* sprendimo byloje BK

1024/04 2.5 punkt?, kuris buvo pateiktas kaip žemesnės instancijos teismo sprendimas kartu su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

36 – Žr. šios išvados 43 ir 44 punktus.

37 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lennartz* (minutas 2 išnašoje) 8 punktą ir Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (minutas 27 išnašoje) 32 punktą.

38 – Sprendimo *de Jong* (minutas 28 išnašoje) 17 punktą.

39 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lennartz* (minutas 2 išnašoje) 8 punktą ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039) 38 punktą.

40 – Sprendimo *Lennartz* (minutas 2 išnašoje) 14 punktą.

41 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lennartz* (minutas 2 išnašoje) 21 punktą, Sprendimo *Bakcsi* (minutas 7 išnašoje) 29 punktą ir Sprendimo *Eon Aset Menidjunt* (minutas 2 išnašoje) 58 punktą.

42 – 2005 m. sausio 20 d. pateiktos generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037) 75 punktą.

43 – 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321) 34 ir 35 punktai; dar žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.* (C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577) 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

44 – Sprendimo *Lennartz* (minutas 2 išnašoje) 21 punktą.

45 – Žr. 2007 m. rugsėjo 7 d. *Gerechtshof te Leeuwarden* sprendimo byloje BK 1024/04 2.3 punktą.

46 – Sprendimas *Seeling* (minutas 7 išnašoje).